



O FEDERALISMO FISCAL E A PROBLEMÁTICA NO MERCOSUL

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para
obtenção do grau de mestre em direito fiscal.

Por

DANIELA LOUREIRO TOBO.

TRABALHO EFETUADO SOB A ORIENTAÇÃO DO PROFESSOR DOUTOR
RUI DUARTE MORAIS.

CENTRO REGIONAL DO PORTO
ESCOLA DE DIREITO DA UNIVERSIDADE CATÓLICA
OUTUBRO 2015

Agradecimentos

O meu mais profundo agradecimento ao orientador desta dissertação, o Exmo. Senhor Professor Doutor Rui Duarte Morais, por todo o seu apoio, disponibilidade e generosa compreensão.

Agradeço ainda ao Exmo. Senhor Professor Doutor José Eduardo Tellini Toledo e a sempre incentivadora Dra. Maria Fátima Gomes Roque pela disponibilidade incondicional sem a qual o presente estudo não teria sido possível.

A estes e a todos quantos me apoiaram na conclusão deste trabalho, nomeadamente às minhas colegas de escritório Dra. Célia Santos Ferreira e Dra. Ana Quintana e ainda à minha filha, ao meu marido e aos meus pais, os meus mais sinceros agradecimentos.

ÍNDICE

I-	INTRODUÇÃO	
II-	O FEDERALISMO	4
	1. Breve Resenha Histórica	4
	2. O Federalismo Conceito e sua Definição	5
	3. Os Princípios da Autonomia e da Participação	6
III-	O FEDERALISMO NO BRASIL	8
	1. A Autonomia Dos Estados-Membros	8
	1.1. A Relevância da Autonomia Financeira	9
	1.2. A Discriminação das Competências Tributárias	9
	1.3. A Autonomia Financeira e a Autonomia Tributária – Sua Interação	12
	1.4. A Distribuição da Competência Tributária na Constituição Federal Brasileira	13
IV-	A (IN)VIABILIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO COMUM NO MERCOSUL	15
	1. Breviário Histórico	15
	1.1 . Objetivo	16
	1.2 . A Integração do Brasil	16
	1.3 . A Problemática da Convergência dos Sistemas Tributários	17
	1.4 . A Questão Controversa do “Interesse Político”	18
	1.5 . O Princípio da Não Discriminação	19
	1.6 . A Necessidade pela Adoção do Princípio da Tributação no Destino	19
	1.7. A Realidade Tributária no Brasil – A Problemática de Harmonização Tributária	20
	1.7.1. O Imposto Sobre os Produtos Industrializados – IPI	21
	1.7.2. Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS	23
	1.7.3. Imposto Sobre Serviços – ISS	26
	1.7.4. O Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA	27
	1.8. A Problemática das “Distorções” do Modelo da Tributação Brasileira	28
	1.8.1. As Dificuldades Constitucionais	29
	1.8.2. Emendas Constitucionais e Nova Constituição	32
V-	CONCLUSÃO	33
	BIBLIOGRAFIA:	36

I - Introdução

O objetivo do presente estudo é o de verificar a inserção do Brasil em processos de integração económica internacional, mais propriamente no Mercosul.

Iniciaremos com a competente análise ao ordenamento jurídico-fiscal do Brasil, incluindo o modelo de federalismo geral. Assinalaremos, ainda, as especificidades do federalismo brasileiro no sentido de verificar se o mesmo seria compatível e passível de se harmonizar com outros impostos no sentido de tornar possível o processo de integração económica no Mercosul.

Analisaremos depois, aspectos relativos à necessidade de harmonização fiscal e de aperfeiçoamento do federalismo fiscal mediante os processos de integração no Mercosul, discutindo a questão relacionadas com IPI, ICMS, ISS e IVA, verificando semelhanças, as alterações necessárias para a integração no Mercosul e principalmente questões relativas à vontade política de alteração e criação de um imposto nacional, o IVA, em substituição dos Impostos existentes.

II – O Federalismo.

Para melhor discussão e compreensão da presente problemática impõe-se estabelecer aqui algumas noções básicas, nomeadamente a de Estado Federal.

1- Breve resenha histórica

Desde o primeiro modelo federativo, no final do século XVIII, já com a Constituição dos Estados Unidos da América, existe uma preocupação de preservação e de caracterização de noções teóricas do conceito de Estado Federal estabelecidas na própria carta magna.

Com as alterações constantes do mundo e a criação de novos Estados Federais, que maioritariamente foram inspirados no protótipo Norte-Americano, com as devidas adaptações às realidades políticas e sociais individuais, impera a necessidade de flexibilizar o sistema

mantendo certas características básicas, para que não se transformasse em algo completamente diferente, que o descaracterizasse na sua essência.

Como ensina António Roberto Sampaio Dória, o conceito de Federação não é inerte mas *“sensível a flutuações nas estruturas políticas e económicas de cada nação, modelando o grau das autonomias recíprocas e a extensão de suas competências segundo variáveis ocorrentes em cada etapa da história.”*¹

A Constituição de um estado deverá refletir as suas particularidades, *“O meio social e histórico exerce uma profunda e visível influencia sobre a ordem jurídica, que não se desenvolve alheia às circunstâncias da realidade económica e social. A Constituição se modela por influência de factores circunstanciais de uma sociedade determinada, refletindo os usos e costumes dominantes, as tradições religiosas e culturais, o sistema de forças produtivas, uma série de factores económicos e culturais que lhe imprimem a sua marca indelével.”*²

2- O Federalismo – Conceito e sua definição

O que a análise dos factos ao longo da história nos mostra é que os Estados Federais, mesmo apresentando traços comuns entre si, não estão agrilhoados a regras rígidas e únicas, existindo uma adaptação às necessidades de cada povo, o que é patente no seu ordenamento jurídico.

Assim, torna-se, desta forma, laboriosa a definição do que efetivamente é uma Federação.

De facto, o conceito está em contínuas mudanças devido as adaptações necessárias várias realidades, nomeadamente a económica, política, cultural e jurídica de cada nação onde a Federação é adotada.

Segundo Roque António Carrazza³, *“... os que buscam um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação, supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível. Para estes os Estados só são federados quando se ajustam, como verdadeiras luvas, nos “arquétipos eternos”, cujas*

¹DÓRIA, António Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*: José Bushatsky, 1972.

²FERREIRA, Pinto, *Curso de Direito Constitucional*, 3ª ed., Saraiva, 1974.

³CARRAZZA, Roque António, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3ª edição de 1991, Ed. Revista dos Tribunais.

*origens e contornos lutam por precisar. Mas normalmente, são os Estados Unidos da América do Norte tomados pelos estudiosos como exemplo consumado de Federação.”*⁴ Acredita assim, o distinto professor que “*Federação é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (Estados-membros). Nela os Estados federados, sem perderem suas personalidades, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União de Estados. A mais relevante delas é a soberania.*”⁵

A base jurídica da União Federal dos Estados está na aceitação soberana de uma Constituição que subordina todos os Estados Membros da União.

Em uma Federação não existe a soberania da União, e dos Estados-Membros, sendo estes, reciprocamente autónomos. A soberania é do Estado Federal encontrando-se devidamente estruturado pela Constituição Federal. Existe uma autonomia e não uma soberania dos Estados-membros e da União, aos quais, através da Constituição Federal, são conferidas competências próprias.

É a Constituição Federal que delimita a ação da União, dos Estados-membros atribuindo assim a validade aos atos jurídicos praticados.

Deste modo, pode-se concluir que soberano é apenas o poder constituinte que emanou, zelando e garantindo, ainda, pelo cumprimento da Constituição Federal.

3- Os Princípios da Autonomia e da Participação

Nas federações existe uma igualdade jurídica entre os Estados-membros e entre a União e aqueles. “*Federação é a autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal.*”⁶

Nos ensinamentos do professor, Fernando Badia⁷, “*o federalismo deve atender a dois princípios básicos, autonomia e participação, que decorrem da formação de unidades*

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, Ibidem ao 4, faz citação em nota de rodapé : “Sobre a História do Estado Federal, leia-se a excelente monografia de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, *Natureza ...*, cit. Especialmente pp.5 a 9.

⁵ Ibidem ao 4., O destaque é do próprio autor.

⁶ DÓRIA, António Roberto Sampaio, citação clássica.

⁷ BADIA, Fernando, *El Estado Unitario, el Federal y el Regional*, Ed. Tecnos Madrid, 1978.

amplas, os Estados, pressupondo a existência de unidades menores, com a manutenção de seu caráter originário e de sua liberdade de ação coordenada.”

Assim, conseguimos descortinar a existência de um jogo de dois princípios potencialmente antagônicos, mas que expressará a essência de todo fenómeno federal autêntico, abrigando as tendências à autonomia e à participação.

A autonomia assegura aos membros da federação a “*auto-organização, autogoverno, autolegislação e autoadministração, exercitáveis sem subordinação hierárquica dos Poderes Estaduais aos Poderes da União.*”⁸

Pela autonomia, explica Fernando Badia⁹, as comunidades federadas conservam sua ampla liberdade de gestão de seus próprios assuntos, o que no âmbito político dará a uma comunidade política-membro, que poderá ser denominada Estado-membro, seu caráter estatal. Pelo princípio da participação as unidades que compõem a federação conformam as decisões que se adotarem como próprias da União federal. Tal participação, “inconfundível com a simples subordinação”, será valiosa para diferenciar a federação de outros tipos de uniões políticas. Assim, na organização federativa haverá um poder central e haverá poderes locais, próprios das unidades federadas, sem que se estabeleça uma relação de subordinação entre esses poderes. Desse modo, os organismos que não tiverem autonomia e que estiverem ligados ao poder central por uma relação de subordinação não se poderão caracterizar como entes federativos.

Na mesma direção, Dalmo de Abreu Dallari¹⁰ “*Os membros de uma federação gozam de autonomia, que é poder de autogoverno, incluindo a possibilidade de escolher seus governantes e de agir por vontade própria em relação a muitos assuntos*”. *A escolha desses assuntos não é arbitrária, pois “ as decisões do poder autônomo devem ser tomadas dentro dos limites fixados na Constituição Federal”*.

Evidente que a autonomia Constitucional dos Estados-membro é relativa pois baliza as competências e atribuições dos Estados-membros. Estes dispõem de autonomia constitucional e legislativa, desde que verificados os critérios presentes na Constituição.

⁸ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de., *Competências na Constituição de 1988*,

⁹Ibidem ao 7. Palavras e grifo do próprio autor.

¹⁰DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado Federal*, 1986, Ed. Ática, São Paulo, 1986

III - O Federalismo no Brasil

Nas palavras de Geraldo Ataliba “ *no Brasil os princípios mais importantes são os da federação e da república. Por isso, exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se deve interpretar os demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros.*” Afirma ainda que “*a Constituição de 1988 foi mais explícita e arrolou as matérias substanciais que dão contexto ao princípio republicano (art.60, §4º), de modo a não deixar ao intérprete, mesmo o mais resistente, dúvida sobre o alcance do princípio e, pois, do preceito que protege.*”¹¹

1 – A Autonomia dos Estados-Membros

O Estado Federal Brasileiro foi constituído com base nestes mesmos parâmetros. A Constituição brasileira possui um texto inflexível onde discrimina as competências da União (Competências Federais), dos Estados Membros (Competências Estaduais – em 26 Estados e 1 Distrito Federal) e dos Municípios (Competências Municipais – atualmente 5.570 Municípios), limitando e repartindo as competências entre estes. Está prevista também uma Corte Suprema para dirimir conflitos entre os Municípios e Estados-membros e entre estes e a União.

Elucida, neste sentido, Fernanda Dias Menezes de Almeida que “ *a partilha de competências afigura-se um imperativo do federalismo para a preservação do relacionamento harmônico entre União e Estados-membros. Sim porque a não delimitação das atribuições do conjunto e das partes, que devem coexistir e atuar simultaneamente tornaria inevitavelmente conflituosa sua convivência, pondo em risco o equilíbrio mútuo que há-de presidir a delicada parceria a que correspondem em última análise, a Federação*”¹²

¹¹ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, Edit. Malheiros, 2ª Ed.

¹²ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes, *Ibidem* ao 8.

1.1 – A relevância da Autonomia Financeira

Ao distribuir competências, está implícita a atribuição de poderes e deveres, que para sua realização mister se faz a existência de recursos financeiros suficientes. A autonomia, até agora caracterizada, não poderá existir, não havendo autonomia financeira.

Sendo os Estados-membros autônomos (relembrando residir esta na sua capacidade financeira), só serão detentores de liberdade financeira por meio de repartição de competências tributárias que proporcionem receitas.

Na análise da autonomia financeira do ente federado, nos esclarece o professor Geraldo Ataliba, que a autonomia política supõe, como condição, a financeira, só podendo se considerar realmente autônomo o governo que possa contar com fontes próprias de receita, e suficientes ao cumprimento de seus desígnios próprios, e para tal é necessário a distribuição de competências tributárias na Constituição.

1.2 – A discriminação das competências tributárias

A discriminação de receitas é também rígida, assim como o próprio sistema tributário brasileiro, a discriminação de receitas possui a outorga de competência tributária em carácter exclusivo.

No discorrer de seu livro, Geraldo Ataliba, explica que a discriminação de competências tributárias entre os entes federativos é necessária para garantir o próprio regime federal, na medida em que “*quem não pode legislar em matéria tributária não é senhor, mas simples fâmulos*” e realça a importância que ela tem para se obter a autonomia financeira e, consequentemente, a autonomia política.¹³

A forma federativa assegura a autonomia financeira dos entes federados, ainda que seja integralmente através da previsão constitucional de repasses¹⁴ da União.

Já o Prof. Luis Eduardo Schoueri entende que “*a discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal*” e que “*O que importa é assegurar que os integrantes*

¹³ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, RT, 1968

¹⁴O termo repasse é utilizado no Brasil para designar entre outras situações a transferência de recursos da União para os Estados-Membros, por exemplo.

da federação tenham autonomia financeira, i.e., que tenham orçamentos próprios, com recursos assegurados independentemente de repasses de outros entes”.¹⁵

A autonomia financeira do ente federado está diretamente ligada à capacidade de gerar receita, não relevando a vontade dos outros entes federados, para a manutenção dos seus fins próprios, restringidos constitucionalmente.

Assim, na medida em que o sistema deve ser interpretado como um todo harmónico, é necessário que a Constituição seja interpretada de forma a garantir a autonomia financeira necessária à consolidação do federalismo que legítima.

Indispensável é a ponderação de que a insuficiência financeira que compromete a autonomia dos entes federados, poderá gerar, de forma não direta, uma situação de dependência, apesar de não existir uma subordinação jurídica, conforme o constatado por Miguel Reale, que assinalou a existência de uma “superioridade de facto” nas relações da União com os Estados-membros, concluindo que o mesmo fenómeno podia ser verificado no relacionamento dos Estados-membros com os Municípios. Estes, embora constitucionalmente autónomos e tendo competência tributária, não conseguiam arrecadação suficiente para satisfação de seus encargos e ampliação ou aperfeiçoamento de seus serviços, razão pela qual recorriam com frequência ao apoio do respectivo Estado-membro, verificando-se, também aí, a mesma “superioridade de fato”, embora inexistindo subordinação jurídica.¹⁶

No mesmo sentido, Dalmo de Abreu Dallari, ressalta que em vários Estados federais se verifica o problema da deficiência de recursos financeiros prejudicando a autonomia dos entes federados levando à superioridade de fato da União, concluindo que tal ocorria em consequência de uma imperfeição dos modelos fixados nas Constituições, que não tratavam adequadamente a relação autonomia-encargos-rendas¹⁷: “*Nas Constituições mais recentes a supremacia do poder federal vem sendo estabelecida de modo indireto. Embora mantendo formalmente a equivalência entre os poderes da União e dos Estados-membros, faz-se de tal modo a fixação e distribuição das competências que resulta clara e incontornável a superioridade do poder federal*”. Desenvolve, ainda: “*um exemplo bem expressivo dessa prática é a Constituição do Brasil. Em primeiro lugar, a enumeração das competências*

¹⁵SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas tributárias indutoras e intervenção económica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005

¹⁶REALE, Miguel, *Teoria do Direito e do Estado*, Saraiva, 4ª ed., 1984.

¹⁷Rendas em matéria tributária brasileira é o equivalente à denominada receita em Portugal.

*federais é tão ampla que abrange praticamente tudo o que é essencial em termos de direitos e deveres fundamentais, em relação à economia e às finanças, bem como sobre a organização e ação políticas. A par disso, a União tem também a competência para fixar regras gerais sobre muitas das matérias que figuram entre as competências estaduais e municipais. Desse modo, sem dizer que a União é superior e mesmo afirmando expressamente que os Estados e Municípios são autônomos, a Constituição assegura a supremacia do poder federal”.*¹⁸

Importante salientar, ainda, que a atual Constituição brasileira assegura aos Estados-membros e Municípios o direito de escolher seu próprio governo com competências onde se inclui a legislativa, além de competências que podem ser exercidas em conjunto com outras esferas de poder ou com outros entes federativos.

Em relação à competência legislativa, define-a o professor Paulo de Barros Carvalho, como *“a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo”*¹⁹

Também de destacar, porque com interesse para nossa discussão, a competência tributária, com a enumeração dos tributos que cada um pode exigir, para obtenção de seus próprios recursos financeiros.

Sendo a Constituição brasileira rígida em matéria tributária, a competência tributária está delimitada pelo legislador constitucional. Não podendo haver a instituição de tributos fora do âmbito de competência outorgada aos entes da Federação, previstas nas normas constitucionais, é, por isso, exaustiva a enumeração da distribuição de competências na atual Constituição brasileira. As competências tributárias estão repartidas entre os entes federados, com a finalidade de permitir a todos a instituição de tributos suficientes a arrecadar suas receitas.

O legislador constituinte, na Constituição brasileira, ao conferir as competências tributárias às pessoas políticas, foi minucioso no seu texto e teve o cuidado de fornecer todos os limites. Assim, o legislador ordinário, ao consagrar os aspectos da norma jurídica instituidora ou *majoradora* de cada tributo deverá observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício da competência tributária (observância dos respectivos arquétipos constitucionais).

¹⁸Ibidem ao 10.

¹⁹CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 2010

A este respeito, escreveu Elizabeth Carrazza “*Deve (o legislador), portanto, verificar, na própria CF: a) a qual fato ou conjunto de fatos poderá incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual a validade espacial e as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato impositivo (limites do aspecto espacial); e d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal)*”.²⁰

Deste modo, ao mesmo tempo em que a Constituição brasileira distribuiu competências tributárias, evidenciou os limites dentro dos quais o legislador ordinário pode traçar os aspectos das normas jurídicas dos tributos que lhes dizem respeito.

1.3 – A Autonomia Financeira e a Autonomia Tributária - sua interação

Assim, atendendo às características do Estado Federal Brasileiro, perceber-se-á, claramente, que a autonomia financeira e política dos entes políticos se reflete na capacidade de arrecadação, traduzida por meio dos tributos.

A forma como foi instituída a distribuição de competências, influencia diretamente a repartição da competência tributária. Os impostos são distribuídos de acordo com o texto expresso da Carta Magna, constando a materialidade de cada unidade federativa e para a União resta a competência residual tributária, para a criação de impostos através de lei complementar.

A competência tributária está diretamente ligada a autonomia financeira, de tal modo que, se for infringida a regra da estrutura constitucional que estabelece a competência tributária, implica a violação direta ao princípio do federalismo, que é uma cláusula pétrea (limitação material) da Constituição Federal brasileira.

Assim, a competência tributária é constitucionalmente estabelecida de forma rigorosa e inflexível, cabendo ao legislador ordinário atuar somente nos casos e da forma indicada na Carta Magna. Desta forma, **com exceção dos casos expressamente autorizados pelo**

²⁰CARRAZZA, Elizabeth Nazar, *Direito Tributário Constitucional*, Ed. Max, 1999

constituente, o legislador não pode, em hipótese alguma, aumentar, comprometer ou reduzir a competência tributária.

Existem duas formas de autonomia financeira. A primeira já sucintamente descrita, e que se define pela atribuição de competências para a instituição de tributos, ao que podemos chamar de competência tributária própria. A segunda definida como transferências intergovernamentais, tornando-se relevante que o sistema de transferência atue no equilíbrio das lacunas fiscais dos entes federativos e que seja estruturado para garantir um equilíbrio entre a eficiência econômica e a igualdade fiscal.

*“O problema básico do federalismo fiscal é o de definir a necessidade real de complementação financeira levando em conta a relação entre capacidade fiscal e esforço fiscal”*²¹

1.4 – A distribuição da competência tributária na Constituição Federal Brasileira

Consagra a Constituição Federal brasileira, no seu artigo 145, que todas as esferas de governo tenham competência comum para instituir taxas e contribuições de melhoria. Na Carta Magna encontra-se atribuída à União a competência para instituir impostos sobre a importação, exportação, renda, produtos industrializados, operações financeiras e propriedade territorial rural, sendo possível, ainda, instituir o imposto sobre grandes fortunas. À União foi ainda atribuída a competência residual para instituir impostos não previstos, além dos chamados impostos extraordinários.

Já os Estados e o Distrito Federal, pelo mesmo documento magno, têm competência para instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação e sobre a propriedade de veículos automotores.

Quanto aos Municípios, estes podem instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão *inter vivos* de bens imóveis, e ainda, sobre serviços de qualquer natureza.

²¹Relatório Parcial do FUNDAP, 1998, Faveret

A renda, o consumo e a propriedade, as mais relevantes bases tributárias, estariam repartidas entre as três esferas de governo²².

Todavia não é simples, vendo-se até como bastante complexa a distribuição das bases tributárias entre os entes federativos e a posterior repartição da receita tributária. Os critérios de adequação entre receitas e gastos e o critério de minimização do custo de arrecadação de tributos, têm por base procurar maiores níveis de igualdade e eficiência.

Assim e, segundo os ensinamentos de Luiz Carlos Del Fiorentino *“De uma forma geral, sugere-se que impostos progressivos com finalidade redistributiva sejam administrados de forma centralizada, ou seja, pela União. Também são mais adequados ao Governo Federal os impostos com objetivo de estabilização ou de caráter regulatório da actividade econômica, além daqueles que incidam sobre bases distribuídas irregularmente pelo território nacional ou sobre fatores imóveis, sobre consumo geral ou sobre bens específicos podem ser administrados pelos demais níveis de governo (estados e municípios), embora a experiência brasileira tenha mostrado não ser essa a melhor alternativa (a existência da guerra fiscal entre os Estados, em face da cobrança do ICMS, suscita a discussão sobre um tributo federal, nos moldes do IVA).”*²³ Para o efeito, afirma, ainda que, *“As transferências intergovernamentais representam repasses de recursos financeiros entre os entes de um Estado, com base em determinações constitucionais, legais (são as de transferências obrigatórias) ou mesmo em decisões discricionárias do órgão ou entidade concedentes (são as transferências voluntárias). O seu objectivo pode ser genérico (por exemplo, a manutenção do equilíbrio entre encargos e renda ou do equilíbrio inter-regional) ou específico (por exemplo, a realização de determinado investimento ou a manutenção de padrões mínimos de qualidade em um determinado serviço público prestado).”*²⁴

²²Além da separação dos poderes (executivo, legislativo e judiciário), o governo brasileiro também é dividido em três esferas de atuação: a) Federal: também chamado de União, é o governo com sede em Brasília (Presidente da República, ministros, Deputados Federais e Senadores); b) Estadual (Governador, Secretários do estado e Deputados estaduais); e c) Municipal: é o governo de cada cidade (Prefeito, Secretários municipais e Vereadores).

²³FIORENTINO, Luiz Carlos Fróes del, *As transferências intergovernamentais no federalismo fiscal brasileiro*, Tese de mestrado Faculdade de Direito da USP, 2010, orientador José Maurício Conti.

²⁴Ibidem ao 21 citando Ricardo Lobo Torres que “os ajustes intergovernamentais se fazem principalmente pela repartição das receitas tributárias ou, melhor, pela participação sobre a arrecadação de impostos alheios. É instrumento financeiro, e não tributário, que cria para os entes

IV – A (in)viabilidade do sistema tributário comum no Mercosul

Antes de se adentrar propriamente nas questões relativas à necessidade da harmonização tributária para adequar corretamente num processo de integração económica, far-se-ão os necessários comentários, apesar de breves, sobre o Mercosul.

1 – Breviário histórico

Após as grandes alterações económicas ao nível mundial, ocorridas com o fim da Guerra Fria, o Mercosul representava, segundo os ensinamentos de Celso Lafer “... *no novo entendimento entre Argentina e Brasil, cuja base foi o término dos regimes militares na década de 80.*”²⁵

Assim, no seu início, em 1991, firmaram o tratado de Assunção **como membros**, o Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. Já em 1996 a Bolívia e o Chile passam a **Estados Associados**.²⁶ Em 2003 e 2004 também como estados associados integram o Peru, a Colômbia e o Equador. Foi apenas entre 2006 e 2012 vem a Venezuela integrar o Mercosul como **estado-membro**, não esquecendo, ainda o México e a Nova Zelândia como estados observadores.

políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior” (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol. IV. São Paulo, Rio de Janeiro e Recife: Renovar, 2005, p12).

²⁵LAFER, Celso. *Globalização e regionalismo*. Carta Internacional, São Paulo.

²⁶De referir que no Mercosul existem diferenças entre estados-membro, estados associados e estados observadores. A diferença entre os membros efetivos e os associados ao Mercosul está na adesão da Tarifa Externa Comum (TEC), que consiste em uma mesma tarifação sobre produtos exportados para países de fora do bloco, evitando a concorrência e privilegiando os parceiros comerciais existentes dentro do próprio acordo. A TEC é adotada apenas pelos membros efetivos, que são também aqueles responsáveis pelas principais decisões, incluindo a aprovação do ingresso de novos países-membros. Para aceder à categoria de país associado, o disposto CMC N° 18/04, que regulamenta a admissão de novos países associados no bloco, exige, no seu artigo 1º, a assinatura prévia de "Acordos de Complementação Económica (ACEs)", instrumentos bilaterais firmados pelo Mercosul. Nesses acordos se estabelece um cronograma para a criação de uma zona de livre comércio entre o Estado signatário e os membros plenos do Mercosul com uma gradual redução de tarifas. Além de poder participar na qualidade de convidado nas reuniões de organismos do bloco, os estados associados também podem assinar acordos sobre matérias comuns.

1.1 - Objetivo

O principal objetivo desse processo de integração é a realização de mercado comum. Que se iniciou com a criação de uma zona de livre comércio, que se caracteriza pelo estabelecimento através de tratados internacionais da livre circulação de mercadorias, sem barreiras, restrições quantitativas ou aduaneiras, mas conservando os Estados-Parte total liberdade nas relações com países terceiros, inclusive nas matérias relacionadas com importação e exportação.

De forma resumida, pode-se afirmar que o Mercosul é um projeto de construção de um Mercado Comum, mas ainda se encontra em fase de União Aduaneira imperfeita.

1.2 – A integração do Brasil

É importante enfatizar que a melhor forma do Brasil se estabelecer no processo de integração do Mercosul depende de um fortalecimento do pacto federativo contido na Constituição Federal de 1988. Para que isso ocorra, é necessário que se averiguem as questões da real autonomia financeira do governo estadual e municipal, e que se direcionem todas as forças dos entes federados para o fortalecimento interno do Estado Federal contribuindo de forma mais eficaz para o processo de integração regional, principalmente através do combate à “guerra fiscal”²⁷, que abordaremos mais à frente.

Para uma possível evolução no sentido de uma maior integração econômica, seria necessário diminuir as diferenças entre os Estados-Parte, incluindo uma relativa harmonização tributária dos países envolvidos.

²⁷Guerra fiscal pode ser conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados. Os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro. (CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil, Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006) Para atrair investimentos aos seus respectivos estados, os governos infranacionais (como estados ou municípios) oferecem aos contribuintes determinados benefícios fiscais, como créditos especiais de ICMS ou empréstimos subsidiados de longo prazo.

No Brasil, existe também a guerra fiscal entre municípios, utilizando-se, na maior parte das vezes, benefícios relativos ao ISS (imposto sobre Serviços).

Urge em processos de integração económica melhorar o bem-estar da população de todas as regiões. Neste sentido deve-se planear a redistribuição do rendimento onde a política fiscal tem uma função fundamental.

1.3 – A problemática da convergência dos sistemas tributários

Uma das principais e imprescindíveis harmonizações para o sucesso da integração económica, é a harmonização tributária, o que pressupõe alterações na estrutura federal do Estado brasileiro por se refletir na questão das competências constitucionais.

O que torna a matéria Tributária essencial na harmonização dentro do processo de integração é o simples facto de que “*exerce considerável influência sobre a dinâmica económica*”.²⁸

É ao Direito Tributário que se obriga “*afetar a maior eficiência decorrente do mercado ampliado principalmente em dois sentidos, ambos referentes à competitividade entre os países-membros: condições de concorrência e alocação geográfica dos investimentos*”.²⁹

A importância da questão fiscal no quadro de um processo de integração económica é tal que Heleno Torres sublinha a existência, no que tange o Direito Comunitário, de um sector de estudos mais diretamente voltado para o subconjunto de regras comunitárias em matéria tributária, apresentando um carácter próprio, especialmente em função do conteúdo de suas normas. Adiciona ainda que “*este setor de estudos corresponde ao que denominamos de **Direito Comunitário Tributário**, cujo objeto é a harmonização ou aproximação das legislações dos Estados-membros em matéria tributária.*”³⁰

É premente que cada Estado-Parte proporcione as alterações necessárias na sua legislação interna para que gradualmente se estabeleça a integração económica, adequando os seus princípios e procedimentos no sentido de uma convergência e compatibilização dos sistemas tributários.

²⁸SANTIAGO, Igor Mauler. *A harmonização das legislações tributárias no MERCOSUL*. Revista do CAAP.

²⁹PITA, Claudino. *Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul*. In: *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Antônio Salazar Brandão; Lia Valls Pereira, Rio de Janeiro: Editora da Faculdade Getúlio Vargas, 1996.

³⁰TORRES, Heleno Taveira, *Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. São Paulo, Ed. RT, 1997.* grifo do próprio autor

Em relação aos diferentes sistemas normativos verificados num processo de integração, Claudino Pita referencia que *“para compatibilizar a estrutura e a distribuição da carga tributária inerente à tributação não basta considerar apenas as mudanças decorrentes da adequação dos objectivos nacionais aos regionais, devendo também contemplar-se a aplicação, pelos países, não só de impostos, mas de sistemas tributários compatíveis, a fim de que possam ser operados harmonicamente em função das diferentes alternativas que vão apresentando os objectivos regionais no decorrer do processo de integração económica.”*³¹

Continua ainda no decorrer da mesma obra que *“ a harmonização tributária é um processo através do qual vários países efetuam de comum acordo modificações nos seus sistemas tributários para torná-los compatíveis, de modo a não gerar distorções que afetem suas relações económicas no contexto de um tratado de integração económica.”*

A harmonização tributária só terá sucesso se houver uma dedicação dos Estados-Parte em minorar as diferenças e encontrar coincidências nos seus sistemas.

1.4 – A questão controversa do “Interesse Político”

Autores como Heleno Torres reforçam, que a falta de semelhança entre os respectivos sistemas tributários do bloco, corresponde, maioritariamente, às opções políticas apesar de se não poderem ignorar as construções normativas e doutrinárias. Conclui este autor, que **será a política prioritariamente responsável pela aproximação dos institutos tributários no Mercosul e não vice-versa**, ou seja, não será a elaboração de princípios comuns e certos tributos, eficaz e suficiente para remover as resistências oferecidas pelas políticas dos Estados-membros.³²

O ponto de partida para minorar as disparidades entre os sistemas tributários dos Estados-Parte está na harmonização relativa aos tributos sobre circulação de bens e serviços, assim a compatibilização tributária interna tem por objetivo colocar, em pé de igualdade, em termos tributários os bens nacionais e importados.

Dada a importância da tributação sobre a circulação de bens e serviços no âmbito da harmonização tributária, será mais pormenorizadamente explicada a estrutura do sistema jurídico tributário brasileiro dos impostos com estas incidências, mais a frente.

³¹Ibidem ao 26.

³²Ibidem ao 27. * Grifo nosso.

Já previsto no Tratado de Assunção, a base do Mercosul, em seu artigo 7º “Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território e de um Estado-Parte gozarão, nos outros Estados-Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.”

1.5 – O Princípio da não discriminação

Depois de uma análise ao disposto no artigo. 7º do Tratado de Assunção, já acima mencionado, melhor compreendemos que se encontra intrínseco no acordo direcionador do Mercosul, o princípio da não-discriminação. Este princípio, segundo Heleno Torres é latente e responsável, em boa medida, pelo combate às tendências protecionistas dos Estados-Membros.³³

Nas relações comerciais internacionais, como é o caso do Mercosul, é necessário estabelecer qual o país responsável pela tributação das transferências dos produtos e serviços, o país importador ou o exportador.

Assim, a escolha entre o princípio da tributação exclusiva no país de origem ou o princípio da tributação exclusiva no país de destino é a que determinará a eficiência do fluxo comercial.

Desta forma, no princípio da tributação exclusiva no país de origem, as exportações são tributadas e as importações exoneradas, já no princípio da tributação exclusiva no país de destino, as mercadorias sofrem incidência da tributação no país importador, podendo o país exportador exonerar ou restituir a totalidade dos tributos internos recolhidos na etapa anterior do processo de comercialização.

1.6 – A necessidade pela adoção do princípio da tributação no destino

As regras formalmente publicadas sobre os impostos sobre o consumo, em relação ao Mercosul, adotam o sistema de tributação no destino.

Explica o Professor Antônio Carlos Rodrigues do Amaral que “*na utilização plena do princípio do destino, nos controles de fronteira (no momento da exportação) é feito o ajuste*

³³Ibidem ao 27.

*do tributo incidente nas operações anteriores, e devolvido o imposto cobrado anteriormente (mediante diversos mecanismos: restituição em dinheiro, manutenção de créditos, compensação com outros tributos, etc.).”*³⁴

Vimos que, o princípio da tributação exclusiva no país de destino, se repercute no emprego da compatibilização como mecanismo de harmonização tributária, o que exige que se encontre a parcela de tributo existente no preço, em qualquer fase da sua comercialização.

No essencial, para que a aplicação do princípio da tributação no destino seja exequível no comércio internacional, é necessário que a identificação dos tributos (que devem ser exonerados e ou devolvidos no país exportador, bem como dos tributos que devem ser recolhidos no país importador), sejam rapidamente identificados, e ainda que a estrutura técnico-formal desses tributos permita a simples realização dos cálculos relativos ao montante total devido, viabilizando a sua devolução, bem como, que as bases de cálculo sejam facilmente determináveis e homogêneas.

Neste sentido, António Carlos Rodrigues do Amaral diz que “*O IVA³⁵ é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais. Uma das grandes vantagens do IVA é que, do ponto de vista do comércio internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido nas exportações. Sob o General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), um tributo da natureza do IVA pode ser legalmente restituído nas fronteiras, por ajustes tributários no momento da exportação.*”³⁶

1.7 – A realidade tributária no Brasil – a problemática de harmonização tributária

Os cinco Estados-Parte do Mercosul adotam o princípio da tributação exclusiva no país de destino. Assim, a Argentina, o Paraguai, o Uruguai e a Venezuela, têm presentes nos seus sistemas fiscais o Imposto sobre Valor Acrescentado (doravante IVA).

³⁴AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In O direito Tributário no Mercosul. Ives Gandra da Silva Martins*, Rio de Janeiro: Forense 2000.

³⁵IVA é a sigla que recebe o Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal e/ou Imposto sobre o valor Agregado na América latina.

³⁶Ibidem ao 31.

Ao invés, o Brasil adota uma tributação complexa, onde internamente, entre os vários Estados que o compõem, se encontra presente um princípio mesclado de tributação na origem e no destino.

A tributação do consumo no Brasil é constituída por três esferas governamentais, a União, os Estados (aqui incluído o Distrito Federal) e os Municípios. A União exerce a sua competência tributária através do Imposto sobre Produtos Industrializados (doravante IPI), tributando a operação³⁷, que envolva circulação de bens submetidos a processo de industrialização.

Os Estados e o Distrito Federal detêm a competência tributária relativa ao Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e das comunicações (doravante ICMS), sendo responsáveis pela tributação da circulação de mercadorias em geral e os serviços citados.

Os Municípios possuem a competência para tributar o Imposto sobre prestação de serviço de qualquer natureza -com exceção dos serviços tributados pelos estados - (doravante ISS), definidos em lei complementar (atualmente a Lei Complementar nº. 116).

De uma forma geral, o sistema parece semelhante em alguns aspetos, todavia com algumas diferenças marcantes, senão vejamos:

O ICMS (imposto da esfera estadual) incide sobre bens e mercadorias e ainda sobre apenas dois tipos de prestação de serviços - as comunicações e os transportes intermunicipais e interestaduais. Já os demais serviços estão sujeitos à incidência do ISS (imposto da esfera municipal).

No que tange às exportações, estas duas esferas distintas de tributação geram algumas distorções, conforme adiante melhor se demonstrará.

1.7.1 – O Imposto sobre os produtos industrializados – IPI

Segundo os ensinamentos do Prof. José Eduardo Tellini Toledo³⁸, na hipótese constitucional de incidência do IPI “...*sob o ponto de vista estritamente constitucional, poucas eram as*

³⁷ Operação neste caso significa negócio jurídico.

³⁸ TOLEDO, José Eduardo Tellini, *Recuperacao de Creditos Tributarios*, Coord. Flávia Holanda. *Conflitos de competência entre IPI, ICMS e ISS*, Ed. IOB. Sage

conclusões que se poderiam obter sobre o campo de incidência do IPI, sendo que o Código Tributário Nacional - CTN, de fato, “coloriu” as linhas tênues, sobre o campo de incidência desse tributo.

Contudo, naquela oportunidade me insurgi contra a lista de eventos trazidos ao ordenamento jurídico pelo CTN que, a meu ver, não podem se enquadrar dentro do campo de incidência deste imposto, já que não refletiam qualquer operação – processa – de industrialização (dentre eles o desembaraço aduaneiro, a saída do estabelecimento importador e a arrematação). E continua, “para a obtenção de um produto industrializado há necessidade de que determinados materiais (matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem) sofram uma série de operações (no caso, processo de industrialização, assim entendido o que modifique a sua natureza ou sua finalidade, ou ainda, os aperfeiçoe para consumo)”.

Ou seja, incide o IPI sobre o produto, resultado de um processo de industrialização.

No Decreto que regulamenta o IPI é possível esclarecer quais são as operações sujeitas à sua incidência, que modificam a natureza, finalidade ou aperfeiçoe o produto para consumo, nomeadamente:

- Na transformação (a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova);
- No beneficiamento (a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto);
- Na montagem (a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autónoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal);
- No acondicionamento ou reacondicionamento (a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria);
- Na renovação ou recondicionamento (a que exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização).

No que tange a um possível conflito de incidência entre IPI e ICMS e, segundo o Prof. José Eduardo Tellini Toledo, apesar de em ambos os casos estarmos diante de flamante obrigação de “dar”, o IPI incide sobre “produtos” (género de bens tangíveis), que sofrem algum dos processos de industrialização, enquanto o ICMS se volta para os negócios jurídicos que

envolvam a transferência de titularidade de mercadorias (espécie do género “produto”, que se aplica somente a bens sujeitos à mercancia).

Desta forma, é-nos permitido concluir que, enquanto o IPI se debruça sobre o estabelecimento industrial (aquele que efetivamente realiza operações com produtos que sofreram alguma das modalidades de industrialização), o ICMS está direcionado às operações com mercadorias (produtor, industrial ou comerciante).

1.7.2 – Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

A Constituição Federal, pelo consagrado no seu artigo 155, § 2º, inciso I, estabeleceu que o ICMS é não-cumulativo, compensando o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas operações anteriores.

A razão deste princípio prende-se com o facto de tentar evitar a tributação “em cascata”, assegurando ao contribuinte apenas o pagamento da diferença eventualmente existente, no encerramento do período de apuramento desses impostos, decorrente do confronto entre os seus créditos e débitos.

Esta compensação constitui um direito do contribuinte, outorgado pela Constituição Federal, não podendo ser limitado pelo legislador infra constitucional.

Ao realizar o apuramento desse imposto, no final do período previsto na legislação tributária competente, o contribuinte estará a promover um encontro de todos os valores de ICMS que decorreram das suas aquisições (comumente chamados de créditos), com os valores do ICMS incidentes sobre as operações de saída que promoveu (também chamados de débitos).

Desse confronto de valores o contribuinte poderá verificar e quantificar um eventual saldo a ser recolhido pelos cofres públicos ou, caso os créditos lançados, na sua contabilidade, sejam superiores aos seus débitos, um eventual saldo credor desse imposto.

No que respeita ao ICMS, nos termos da Constituição Federal, as operações que ocorrem dentro do território de um Estado, serão tributadas com base nas respectivas alíquotas³⁹ internas.

³⁹ Alíquota, refere-se à taxa percentual.

Já em relação às operações interestaduais (realizadas entre os diversos Estados da Federação Brasileira), a tributação do ICMS é um pouco mais complexa. As alíquotas interestaduais estão previstas no artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, “resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”.

A partir de 2016, de acordo com o inciso VII do artigo e parágrafo supra citados, nas operações e prestações que destinem bens e serviços para o consumidor final, (sujeito passivo arrecadador ou pagador), localizado noutro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).

Assim, a responsabilidade pela recolha do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, de que trata o inciso VII acima citado será atribuída ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, ou ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

De facto, nos termos do já citado inciso VII do § 2º do art. 155, no caso das operações e prestações que destinem bens e serviços ao *consumidor final não contribuinte*⁴⁰ localizado noutro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, nas proporções que ora se deixam para melhor compreensão. Assim,

- Para o ano de 2015, na proporção 20% para o Estado de destino e 80% para o Estado de origem;
- Para o ano de 2016, na proporção 40% para o Estado de destino e 60% para o Estado de origem;

⁴⁰ Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica (individual ou coletiva), que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Que se distingue do consumidor final não contribuinte.

- Para o ano de 2017, na proporção 60% para o Estado de destino e 40% para o Estado de origem;
- Para o ano de 2018, na proporção 80% para o Estado de destino e 20% para o Estado de origem;
- Finalmente, a partir do ano de 2019, na proporção 100% para o Estado de destino.

Contudo, com o objetivo de não onerar as operações de exportações, estabelece a Constituição Federal que o ICMS não incidirá sobre operações que se destinem a mercadorias para o exterior, nem sobre os serviços prestados a destinatários no exterior, assegurando a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Desta forma, poderemos verificar que o ICMS é em regra tributado no estado de origem, a uma taxa única definida por cada Estado. No entanto, nas operações efetivadas com o consumidor final não contribuinte, a tributação é amalgamada entre origem e destino e passará, como já acima se referiu, a ser tributada na totalidade, até 2019, no estado do destino.

Como já anteriormente mencionamos, o ICMS não incide sobre a operação de exportação, admitindo, contudo, a manutenção do crédito⁴¹ decorrente da aquisição de mercadorias e serviços oriundos de operações anteriores. Assim, coerentemente, caso tais créditos não possam ser objeto de compensação com os respectivos débitos incidentes noutras operações de saída de mercadorias no Brasil, ou mesmo de prestação de serviços de transporte (intermunicipal e interestadual) e de comunicação, existirá o chamado acumular de crédito e, conseqüentemente, a acumulação de carga tributária nos custos de produção (destaque-se que em alguns Estados, esse crédito poderá ser utilizado para o pagamento de alguns fornecedores ou ressarcimento).

Por fim, parece-nos essencial mencionar a conclusão de ROQUE CARRAZZA que entende que o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado, afirmando, ainda, que *“vai daí que, juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao*

⁴¹Termo utilizado de forma equivalente ao sistema de deduções em IVA.

bem, Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação”. E conclui: “Fosse o ICMS um tributo sobre o valor acrescido, havendo operação “abaixo do custo”, o contribuinte não poderia debitar-se sobre o valor da saída, já que não estaria presente, no caso, o elemento quantificador do fato imponible, ou seja, a agregação de valor.”⁴²

Entendemos, porém, contrariamente à conclusão do autor supra, que o ICMS é um imposto de valor agregado (acrescentado), pois mesmo nas operações de “baixo custo”, aquelas em que o produto é vendido abaixo do valor da sua aquisição, existirá tributação de ICMS de idêntica forma como ocorre no IVA.

Entendemos apenas que não haverá possibilidade de dedução na totalidade do valor do imposto pago na aquisição anterior. Atendendo, para o efeito, por mera hipótese académica, que houvesse apenas a transação de um bem em um período.

Assim, percebe-se que mesmo o IVA não incide apenas sobre o valor agregado, mas sim sobre todo o valor da operação.

1.7.3 – Imposto Sobre Serviços - ISS

O ISS é um imposto de competência municipal, correspondendo a sua materialidade a uma prestação de serviço, caracterizando uma clara obrigação de fazer.

De facto, a prestação de serviços, tanto na hipótese do inciso II do artigo 155, da Constituição Federal, como no inciso III, do artigo 156, vincula a existência de um acordo entre as partes tendo por objeto determinada atividade a ser exercida por alguém (“prestador”) mediante retribuição pecuniária por parte de outrem (tomador do “serviço prestado”).

Caberá à Lei Complementar, entre outras finalidades, o elencar dos serviços sujeitos ao ISS, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e dispor sobre conflitos de competência, facto perfeitamente demonstrativo da sua importância no Direito Tributário.

Nas palavras de Ataliba e Barreto⁴³ “... o conceito de prestação de serviço, deve consistir no esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de

⁴²CARRAZZA, Roque António

⁴³ATALIBA, Geraldo. BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Revista de Direito Tributário nº 29/30;

direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial."

1.7.4 – O Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA

A paternidade deste imposto é atribuída a Maurice Lauré, inspetor de finanças que em 1954, aperfeiçoando o chamado imposto à produção (taxe sur le chiffre d'affaire), concebeu um género de tributo que apenas incidia sobre o valor acrescentado (taxe sur la valeur ajoutée).

Tal imposto erradicou-se logo pelos vários países do Mercado Económico Europeu, tais como Alemanha, Itália, Bélgica, Holanda e Luxemburgo, bem como pela América (México e Argentina).

Assim, o Imposto sobre o Valor Acrescentado é efetivamente um sucesso no seio dos vários tributos internacionais. Realmente muitos são os países que fundaram o seu sistema fiscal de transações no modelo deste tributo.

O IVA incide em todas as fases do envolvimento económico tributário, tendencialmente, todo o ato de consumo, incidindo, em regra, sobre todas as transações económicas efetuadas a título oneroso⁴⁴.

Este imposto, quer em Portugal quer ao nível internacional, ao operar com base no método subtrativo nas várias fases do processo produtivo, garante o requisito da neutralidade, residindo esta, relativamente ao consumo, na não influência nas opções dos diversos bens ou serviços pelos consumidores.

Assim, independentemente do número de estágios do circuito económico, a carga fiscal que incide sobre os bens será idêntica.

No Brasil, a primeira tentativa com o imposto não cumulativo aconteceu com a criação do IPI, em 1958.

Em relação à fiscalização, comparativamente a outros tributos, o IVA, atendendo aos seus métodos das deduções (crédito) do imposto facilita o controlo fiscal mediante cruzamento das informações prestadas pelos contribuintes, na medida em que o valor do crédito do comprador

⁴⁴ Palma, Clotilde Celorico, in Introdução ao Imposto de Valor Acrescentado, cadernos IDEFF, Nº 1-5ª Edição pp. 20-21

não pode ser diferente do valor que o vendedor lançou a débito na operação anterior, formando uma trilha que pode ser facilmente seguida.

Como já visto, para que se instituisse o IVA no Brasil seria necessário suprimir pelo menos 3 impostos (IPI, ICMS e ISS), conjugando assim, as três bases de incidência destes impostos que equivaleria a base de incidência do IVA.

1.8 - A problemática das “distorções” do modelo da tributação Brasileira

As distorções ocasionadas pela “guerra fiscal” no Brasil demonstram que a concorrência tributária no âmbito interno de um país pode impedir a harmonização do mercado comum, sendo adequado a aplicação de medidas internas de harmonização, mas, também, soluções supranacionais que tornem efetivas as compatibilizações. Será, desta forma, imperiosa a substituição do atual sistema de tributação das transações de bens e serviços.

Atentando nos ensinamentos de Luiz Dias Martins Filho compreendemos que *“Atualmente, com a intensificação dos processos de integração económica internacional, verifica-se forte tendência à concentração da tributação no campo de incidência do consumo, resultando, no Brasil, que se busque a adoção de um imposto de base ampla, do tipo valor agregado, uniforme em todo o território nacional e em substituição a um número de tributos, tidos como complexos, que incidem sobre a produção, circulação e venda de mercadoria e serviços. O novo imposto – um IVA nacional – seria partilhado pela União, Estados e municípios.*

Dentre os aspectos positivos, destacar-se-iam: (i) incentivo à cooperação entre os entes federados (intergovernamental), (ii) base impositiva comum, (iii) legislação uniformizada nacionalmente, (iv) simplificação pela adoção de uma base de cálculo única, (v) redução do custo das obrigações acessórias, (vi) integração de cadastros fiscais, (vii) fiscalização conjunta, com reflexos no combate à fraude e à sonegação, (viii) economia administrativa, (ix) estabilidade normativa, tornando menos freqüentes as mudanças da legislação, entre outros.

São importantes – para que o Brasil se insira num contexto de integração económica internacional com uma harmonização jurídico-tributária e com a remoção de tributos que

*inviabilizem a competição e impeçam uma integração econômica bem-sucedida mas que assegure o bem-comum de seu povo – o equilíbrio federativo e a descentralização fiscal.”*⁴⁵

1.8.1 – As dificuldades Constitucionais

Como já anteriormente tivemos oportunidade de referir, a forma mais adequada, no plano internacional, para uma harmonização tributária no Mercosul, seria a adoção (do Brasil) de um IVA nacional com base de incidência única.

Todavia, quando nos referimos a uma alteração profunda do sistema fiscal brasileiro, com o objetivo de criação de um único imposto sobre o consumo, em substituição dos impostos existentes, debatemo-nos com questões constitucionais internas.

Assim, numa fase inicial, lembramos as reflexões anteriores quanto à autonomia e competência tributária no sistema fiscal brasileiro. Tais reflexões decorrem do prescrito na Carta Magna no que concerne, também, às competências e autonomias de cada ente federativo.

Para que fosse praticável a implementação do modelo de imposto do IVA no Brasil, exigir-se-ia uma alteração profunda na Constituição Federal.

De facto, conforme os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins “*No Mercosul, o problema já se coloca, tendo o governo brasileiro entregue ao Congresso Nacional o PEC 175 (Projeto de Emenda Constitucional n.º 175), em maio de 1995, e um novo projeto de reforma tributária em 1999, em que se federaliza o IVA, embora mantendo o nome de ICMS, com o que a integração com os demais Países-Membros e associados do Mercosul será mais fácil, pois é a tendência natural dos espaços comunitários terem um regime único para seu imposto circulatório. Os demais impostos são nacionais, mas o IVA é, por excelência, um imposto comunitário.*”⁴⁶

⁴⁵FILHO, Luiz Dias Martins, In : *Texto elaborado com base em monografia apresentada na conclusão do Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal, em Brasília, em abril de 2005. Curso oferecido pela Escola de Administração Fazendária (ESAF) e pela União Européia, fundado no acordo-quadro de cooperação técnica entre o Brasil e a Comunidade Européia de apoio à modernização do sistema fiscal brasileiro. Professor orientador: Dr. Paulo Borba Casella. Professor co-orientador: Dr. Vasco Branco Guimarães.*

⁴⁶MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O direito tributário no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Forense

De tudo quanto acima ficou exposto, entendemos como melhor solução na harmonização tributária do Mercosul, alterações profundas do sistema fiscal brasileiro com vista à adoção do modelo do IVA. Todavia, não se poderá ignorar a evidência de que, na prática, as consequências internas desta possível alteração teriam um descomunal impacto.

De facto, no tocante à capacidade tributária dos Entes da Federação, tal impacto vem fortemente evidenciado nas explicações de José Roberto Vieira: “(...) *na condenação dos projetos oficiais de Reforma Constitucional Tributária, autênticas armadilhas, que atendem quase que exclusivamente à ‘... indisfarçável fome governamental por receitas tributárias’, como já tivemos oportunidade de denunciar, sob pena de, uma vez aprovados, vermos ofendido o Princípio da Federação, magoado o Princípio da Autonomia dos Municípios, golpeado o Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais, contundido o núcleo intangível da Carta Magna e subvertido todo o nosso Sistema Jurídico Constitucional (...) descartadas as propostas de reforma tributária, por inconstitucionais, e conseqüentemente rejeitados o IVA e o ICMS federais nelas embutidos, segue incólume o IPI*”.⁴⁷

Assim, se por um lado é nítida a necessidade de adaptação do sistema fiscal brasileiro, instituindo um IVA federal, com base única, facilitando a harmonização tributária internacional tão almejada. Por outro lado é clara, e perfeitamente compreensível, a discussão quanto à possibilidade da criação do IVA ofender a Constituição Federal numa das suas cláusulas Pétreas (Limitação material ao poder de reforma) no que concerne à autonomia e competências dos Entes Federados.

Assim, temos a questão das emendas constitucionais, que reduzem o âmbito do direito garantido na cláusula pétrea e que, não são, obrigatoriamente, vistas como violações às referidas cláusulas. A discórdia está no item de se um IVA nacional seria uma mera redução da autonomia dos Estados e do Distrito Federal ou se essa redução é de tal forma limitadora da independência, da autonomia, da capacidade tributária e da auto-administração dos entes, que colocaria em risco definitivamente o pacto federativo.

⁴⁷VIEIRA, José Roberto. *Imposto sobre produto industrializados: actualidade, teoria e prática. In Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998. * Grifo nosso.

*“... A existência real de autonomia depende da previsão de recursos suficientes e não sujeitos a condições, para que os entes federados possam desempenhar suas atribuições. Se os recursos forem insuficientes a autonomia existirá apenas no papel”.*⁴⁸

Para os estados mais desenvolvidos, o ICMS representa mais de 90% de sua receita total. Pela sua importância, complexidade e interferência na economia dos Estados é o imposto que mais arrecada receita.

A autonomia dos entes federados está previsto na Constituição Federal de duas formas, pela repartição das fontes de receita, pela arrecadação, neste caso do ICMS, e pela repartição do produto da arrecadação, compreendido no repasse de receitas obtidas através da tributação por determinadas pessoas políticas para outros entes federados.

No caso de tornar possível a implantação do IVA federal, tinha que se levar em conta as duas formas de autonomia. Havendo a unificação do IPI, ICMS e ISS em um único imposto de competência da União, seria necessário equilibrar o federalismo aumentando as receitas transferidas.

Temos que levar em conta que, os Estados, Distrito Federal e Municípios não são politicamente a favor desta reforma, já que suas autonomias seriam reduzidas.

Havendo assim um **obstáculo político** que se tornou no motivo principal pelo qual ainda não foi possível reformar o sistema tributário brasileiro.

Pois, vista a forma como a Constituição prevê a autonomia e a distribuição de competências, podemos verificar a possibilidade de se tornar impossível uma emenda constitucional que suprimisse os três tributos (IPI, ICMS e ISS) em substituição do IVA Federal, pois estaríamos no âmbito de alteração de cláusula Pétrea, não sendo considerada a possibilidade de redução de garantias previstas.

Neste sentido, Fernanda Dias Menezes de Almeida, afirma que *“Não é por outra razão por que, em todos os estudos pertinentes, se enfatiza a importância de uma equilibrada distribuição de rendas, mormente de receitas tributárias, que não desnature o federalismo, pela sujeição econômica dos Estados-Membros à União, com a concentração generalizada do poder financeiro no governo central em detrimento dos governos estaduais. ... Ora,*

⁴⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Repartição de Receitas Tributárias*, In CONTI, José Mauricio, *Federalismo Fiscal, Reforma Tributária e Mercosul*, Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

esvaziar a autonomia estadual é esvaziar a Federação. Isto porque, por mais que o federalismo comporte adaptações – e a maleabilidade característica do Estado federal talvez seja uma das suas maiores virtudes, causa de sua aceitação à volta do mundo em países muito diferenciados entre si – não pode ele sobreviver onde se abdique da autonomia das unidades federadas, autonomia que se inclui no núcleo irreduzível de princípios cardeais inerentes ao sistema.”⁴⁹

1.8.2 - Emendas constitucionais e Nova constituição

O titular do Poder Constituinte é a nação, pelo que é titular desse Poder o povo, uma vez que o estado decorre da soberania popular, cujo conceito é mais abrangente do que o de nação. Assim, a vontade constituinte é a vontade do povo, expressa por meio dos seus representantes.

Não obstante ser o povo o titular do Poder Constituinte, este não o exerce diretamente, fazendo-o através dos seus representantes políticos e que, em seu nome, editam uma nova Constituição através de uma Assembleia Nacional Constituinte.

A Assembleia Nacional Constituinte, órgão coletivo e agente do Poder Constituinte, é aquele designado pelo povo, de forma soberana, para elaborar uma nova Constituição, esgotando-se com a sua promulgação, enquanto que o Poder Constituinte é eterno e continua com o povo, seu titular.

A Constituição de 1988 expressa os anseios da sociedade no período em que foi promulgada. Após vinte anos de ditadura e constantes ofensivas aos direitos humanos, a Carta Magna de 1988 consagrou direitos individuais, dispensando especial atenção ao princípio da dignidade da pessoa humana e aos direitos conexos a este princípio, nomeadamente a proibição da tortura e a prática de racismo como crime inafiançável, entre outros.

A Constituição de 1988 reforça, ainda, o controlo concentrado de constitucionalidade no Brasil, tornando legítimo a propositura da ação direta de inconstitucionalidade, permitindo o ajuizamento desta pelo Presidente da República, Mesas do Senado Federal, Câmara dos Deputados e Assembleias Legislativas dos Estados, Governador de Estado, Conselho Federal

⁴⁹Ibidem ao 8. * Grifo nosso.

da Ordem dos Advogados do Brasil, partido político com representação no Congresso Nacional e confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

A Constituição brasileira prevê também, a possibilidade de sua própria alteração. As mudanças no texto da Constituição são chamadas de Emendas Constitucionais. As Propostas de Emenda à Constituição (PEC) não podem ser sugeridas por apenas um parlamentar. Para serem admitidas, devem contar com o apoio de, no mínimo, um terço dos membros da Câmara dos Deputados (171 Deputados) ou do Senado (27). O Presidente da República também pode propor mudanças na Constituição, assim como mais da metade das Assembleias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

Para aprovar uma Emenda Constitucional, é preciso realizar dois turnos de votação, em cada Casa do Congresso Nacional, com o voto favorável de, pelo menos, três quintos dos membros de cada Casa, em cada um desses turnos. Ou seja, 49 Senadores e 308 Deputados.

Por fim, convém referir e relembrar a existência de cláusulas da Constituição que não podem ser abolidas por meio de emendas, porque são princípios fundamentais do Estado brasileiro, as chamadas cláusulas Pétreas.

V. Conclusão.

De tudo quanto ficou, no presente estudo, exposto, poderemos concluir que a Constituição Federal Brasileira de 1988, rígida no seu texto no que concerne à discriminação de competências dos Entes Federados, deixa clarificada a sua intensão de atribuir a cada ente federativo a sua autonomia, clarificando, ainda, que só poderá ser autônomo o ente que tiver capacidade de autogestão para o que é necessário recursos financeiros para o efeito, suficientes.

No Brasil a competência tributária sobre circulação de bens e serviços encontra-se dividida em três esferas de governo - A União, o Estados (incluindo o Distrito Federal) e os Municípios.

Para qualquer processo de integração económica, tal como no Mercosul, é necessária uma harmonização tributária entre os Estados-Parte particularmente no que respeita à circulação de bens e serviços.

Com a exceção do Brasil, os Estados-Parte do Mercosul gozam de um imposto único sobre a circulação de bens e serviços - o IVA.

De facto, o Brasil detém pelo menos três impostos para a mesma base de incidência - o IPI (Imposto de Competência Federal), o ICMS (Imposto de Competência Estadual) e o ISS (Imposto de Competência Municipal).

Para que a harmonização tributária, necessária para o melhor funcionamento do Mercosul, se considerasse eficiente, seria indispensável que o Brasil uniformizasse a sua tributação sobre a circulação de bens e serviços no sentido de tornar mais simples a procura pela base de incidência e facilitasse os créditos de imposto, minorando as discriminações entre os Estados-Parte do Mercosul.

Para tornar possível esta uniformização e se considerar a adoção de um imposto único e federal, seria necessário reestruturar a legislação interna principalmente no que respeita à competência tributária.

Chegamos, então à complexa questão sobre a eventual possibilidade de alterar a Constituição Federal, reduzindo a competência tributária dos estados federados brasileiros e, conseqüentemente, delimitar a autonomia financeira o que comprometeria a autogestão de cada ente federativo.

Na verdade, para se vislumbrar uma eventual diminuição do poder de arrecadação da esfera Estadual e Municipal, com a conseqüente ampliação da esfera Federal, seria imprescindível a criação de mecanismos seguros de redistribuição de receita, os quais seriam alvo de repasse para as outras esferas, a fim de que estas pudessem manter sua autonomia.

Tal possibilidade torna-se, na prática, inexequível uma vez que os Estados e Municípios reclamariam a perda de autonomia e desaprazidos ainda com a dependência de outra esfera de governo a que estariam votados. Traduzindo-se assim num entrave político.

Não obstante tal facto e, independentemente da vontade política supra referida, deparamo-nos, ainda com a complexa discussão sobre a eventual alteração da Constituição Federal.

Como bem já referimos, a Constituição Federal possui algumas cláusulas, denominadas por Pétreas (Limitação material ao poder de reforma) as quais não permitem tais alterações, entre elas as da autonomia e da competências dos Entes Federados.

Assim, entendemos que para ser possível uma eventual alteração necessária de supressão dos impostos existentes (IPI, ICMS e ISS) com a consequente criação do IVA nacional, seria necessária uma emenda constitucional, o que reduziria o âmbito do direito garantido na cláusula pétrea, o que, no nosso entendimento, não traduziria, obrigatoriamente, uma violação às referidas cláusulas pétreas.

A divergência encontra-se na questão de saber se o IVA nacional se traduz numa mera redução da autonomia dos Estados (incluindo Distrito Federal) e os Municípios, ou se essa redução é de tal forma limitadora da independência, da autonomia, da capacidade tributária e da autogestão dos entes federados, que colocaria definitivamente em risco a própria Constituição Federal.

BIBLIOGRAFIA:

- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de., *Competências na Constituição de 1988*,
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In O direito Tributário no Mercosul. Ives Gandra da Silva Martins*, Rio de Janeiro: Forense 2000.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, Edit. Malheiros, 2ª Ed.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, RT, 1968
- BADIA, Fernando, *El Estado Unitario, el Federal y el Regional*, Ed. Tecnos Madrid, 1978.
- BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª Ed. Lejus, 1998
- CAIS, Cleide Previtalli, *O Processo Tributário*, 2ª ed. RT, 1996.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar, *Direito Tributário Constitucional*, Ed. Max, 1999
- CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3ª edição de 1991, Ed. Revista dos Tribunais.
- CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 2010
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *O imposto sobre o consumo no Mercosul, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Publicas*. São Paulo: RT, ano 2, nº 5, 1993.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado Federal*, 1986, Ed. Ática, São Paulo, 1986
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*: José Bushatsky, 1972.
- FALCÃO, Amílcar de Araujo, *Fato Gerador da obrigação tributária*, 2ª Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971.
- FERREIRA, Pinto, *Curso de Direito Constitucional*, 3ª ed., Saraiva, 1974.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*, 19ª Saraiva, 1992.

FILHO, Luiz Dias Martins, In : *Texto elaborado com base em monografia apresentada na conclusão do Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal, em Brasília, em abril de 2005. Curso oferecido pela Escola de Administração Fazendária (ESAF) e pela União Européia, fundado no acordo-quadro de cooperação técnica entre o Brasil e a Comunidade Européia de apoio à modernização do sistema fiscal brasileiro. Professor orientador: Dr. Paulo Borba Casella. Professor co-orientador: Dr. Vasco Branco Guimarães.*

FIORENTINO, Luiz Carlos Fróes del, *As transferências intergovernamentais no federalismo fiscal brasileiro*, Tese de mestrado Faculdade de Direito da USP, 2010, orientador José Maurício Conti.

GONÇALVES, J. A. Lima, *Isonomia na norma tributária*, Malheiros, 1993.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Repartição de Receitas Tributárias*, In CONTI, José Mauricio, *Federalismo Fiscal, Reforma Tributária e Mercosul*, Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

LAFER, Celso. *Globalização e regionalismo*. Carta Internacional, São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1989.

MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). *O direito tributário no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Forense

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *O conteúdo Jurídico do Principio da Igualdade*, 3ª ed., RT, São Paulo, 1998.

PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto de Valor Acrescentado*, cadernos IDEFF, Nº I-5ª Edição

PITA, Claudino. *Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul*. In: *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Antônio Salazar Brandão; Lia Valls Pereira, Rio de Janeiro: Editora da Faculdade Getúlio Vargas, 1996.

REALE, Miguel, *Teoria do Direito e do Estado*, Saraiva, 4ª ed., 1984.

Relatório Parcial do FUNDAP, 1998, Faveret

SANTIAGO, Igor Mauler. *A harmonização das legislações tributárias no MERCOSUL*. Revista do CAAP.

SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas tributárias indutoras e intervenção económica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005

TOLEDO, José Eduardo Tellini, *IPI - Incidência Tributária e Princípios Constitucionais*, Ed. Quartier Latin

TOLEDO, José Eduardo Tellini, *Recuperação de Créditos Tributários*, Coord. Flávia Holanda. *Conflitos de competência entre IPI, ICMS e ISS*, Ed. IOB. Sage

TORRES, Heleno Taveira, *Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. São Paulo, Ed. RT, 1997

VIEIRA, José Roberto. *Imposto sobre produto industrializados: actualidade, teoria e prática*. In *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais*, Rio de Janeiro: Forense, 1995.